



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10640.000628/2006-27
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-002.016 – 1ª Turma
Sessão de 08 de outubro de 2014
Matéria Lucro Presumido. Outras Receitas.
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado AUTO POSTO NORTE II LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

RECEITAS BRUTAS DECLARADAS E CONTABILIZADAS. OMISSÃO DE RECEITAS. PERCENTUAL DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

As receitas declaradas e contabilizadas A MAIOR do que no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não se subsumem ao art. 24 da Lei nº 9.249/1995 (art. 528 do RIR/99), que trata da verificação de omissão de receitas.

Ausentes questionamentos e investigações quanto origem e natureza do excesso de receitas contabilizadas como receitas brutas, determinam-se as bases de cálculo do IRPJ Lucro Presumido e da correspondente CSLL mediante aplicação dos percentuais de, respectivamente, oito e doze por cento (Lei nº 9.249/95, arts. 15 e 20; RIR/99, arts. 518 e 519), e não pela inclusão da integralidade dessas receitas brutas nas bases de cálculo dos tributos (Lei nº 9.430/96, art. 25, II, e art. 29, II; RIR/99, art. 521).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003

LANÇAMENTO. MUDANÇA DE CRITÉRIOS JURÍDICOS.

O art. 146 do CTN impede a modificação introduzida, em consequência de decisão administrativa, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, ainda que não importe em agravamento da exigência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao Recurso Especial.

(documento assinado digitalmente)

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

RAFAEL VIDAL DE ARAUJO - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: OTACÍLIO DANTAS CARTAXO (Presidente), MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO, VALMIR SANDRI, VALMAR FONSECA DE MENEZES, KAREM JUREIDINI DIAS, JORGE CELSO FREIRE DA SILVA, ANTONIO LISBOA CARDOSO (Suplente Convocado), RAFAEL VIDAL DE ARAÚJO, JOÃO CARLOS DE LIMA JUNIOR, PAULO ROBERTO CORTEZ (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (fls.212/226) contra decisão não-unânime de Câmara, quando for contrária à lei ou à evidência da prova, interposto pela Fazenda Nacional, em 18/01/2008, com fundamento no art. 7º, inciso I, c/c §1º, e art. 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICSRF), aprovado pela Portaria MF nº 147, de 25/06/2007.

2. A Recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 101-96.299, de 12/09/2007, por meio do qual a 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes (1ºCC), por maioria de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, para excluir da base de cálculo as importâncias tributadas a título de "outras receitas" (item 2 do auto de infração do IRPJ) e afastar a qualificação da multa de ofício.

3. Por bem descrever os fatos, adoto, com algumas modificações para maior clareza, o Relatório do acórdão recorrido:

Cuida-se de recurso voluntário interposto por Auto Posto Norte II Ltda em face da decisão que julgou procedentes os lançamentos consubstanciados em autos de infração relativos aos tributos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS dos anos-calendário de 2001 a 2003, com imposição de multa qualificada. ...

Em procedimento de diligência realizada a pedido da DRF de Volta Redonda, e a partir da análise dos livros de Movimentação de Combustíveis - LMC, a fiscalização apurou que o valor da receita bruta de vendas de combustíveis, registrada naquele livro, acrescida da receita de serviços e da de outros produtos, diverge dos valores registrados na contabilidade e informados na DIPJ, assim como da receita informada à Secretaria de Estado da Fazenda de Minas Gerais nas DAPI - Declaração de Apuração e Informação do ICMS.

Após a prestação dos esclarecimentos pedidos pela fiscalização, e a partir do confronto dos valores da receita de combustíveis contabilizada com os valores constantes do LMC, restou evidenciado que nos quatro trimestres de 2001, no 2º trimestre de 2002 e no 2º trimestre de 2003, os valores contabilizados a título de receita da venda de combustível **eram superiores aos escriturados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC)**, enquanto nos demais trimestres de 2002 e 2003 as receitas contabilizadas **foram menores que a constante do LMC**.

O fisco concluiu serem os **valores contabilizados a maior que os constantes do LMC**, valores estranhos à atividade, classificando-as como **OUTRAS RECEITAS**, visto que não tiveram origem na venda de combustível, porém seu montante foi confirmado pela

empresa. Sendo indubitosa a existência da receita, mas sendo duvidosa sua origem, foi efetuado o lançamento de conformidade com art. 521 do RIR/99.

Em face de a empresa apurar seu resultado pela sistemática do Lucro Presumido, teria o contribuinte, no entender da fiscalização, utilizado, indevidamente, o coeficiente de 1,6% de presunção do lucro, quando deveria adicionar o valor das outras receitas, integralmente, à base de cálculo do imposto, sem nenhum percentual de presunção.

Quando ocorreu o inverso, ou seja, a receita contabilizada **foi menor que a escriturada no LMC**, entendeu o fisco tratar-se **de omissão de receitas** da atividade, a ser tributada na forma do art. 528 do RIR/99.

No cálculo do Imposto de Renda e da CSL levou-se em consideração o valor já recolhido pelo contribuinte.

Foi ainda constatada omissão de receita caracterizada pela contabilização a débito de Caixa e a crédito da conta 1201001-4 - Empréstimo Adalberto Salgado Junior (sócio), em 31/01/2001, no valor de R\$ 965.672,25 cuja única comprovação apresenta foi a cópia de recibo e a afirmação de que *"recebeu a mencionada importância em moeda corrente, decorrente de empréstimo concedido..."*. A operação financeira realizada foi considerada como um suprimento de caixa ou de numerário, efetuado pelo sócio, restando incomprovadas a origem e efetiva entrega de recursos à empresa.

Diante de *"vários lançamentos contábeis sem a devida prova documental, isto é, foi constatada a existência de reiterados lançamentos contábeis a título de receita operacional - venda de combustíveis, quando na realidade..."* apurou-se divergências de valores, denotando a ocorrência ora de 'Omissão de Receitas', ora de 'Outras Receitas' não explicadas/comprovadas pelo contribuinte" entenderam que *"tal fato configura evidente intuito de fraude, já que reduz o valor do imposto devido"*. Dessa forma, foi aplicada a multa qualificada.

Em impugnação tempestiva a interessada alega inobservância do princípio da verdade material, inexistência de comprovação da origem da receita supostamente omitida, ilicitude da presunção de que a as receitas supostamente omitidas não decorram da atividade normal do contribuinte, ausência de amparo legal para tributar 100% das receitas omitidas, devendo ser aplicado o percentual de 8%.

Quanto à acusação de suprimento de caixa, diz que o fato de o requerente ter afirmado que o empréstimo foi contraído pelo sócio em 2000 e não em 1999 em nada prejudica a veracidade da operação. Que é irrelevante o fato de o Sr. Adalberto ser sócio da autuada, e que não existe obrigatoriedade de o empréstimo de mútuo ser celebrado por escrito. Afirma que a entrada dos valores na empresa fica clara pelo registro contábil da operação e pelo fato de o pagamento pelo sócio ter ocorrido em espécie, modalidade totalmente compatível com a atividade das empresas de que participa. Diz não ter como fazer prova da origem de recursos que não eram seus até o pagamento, restando presumir que decorrem de rendimentos do sócio oriundos de outras empresas de que participe.

Especificamente sobre as exigências do PIS e da COFINS, aduz que sua base legal, a Lei 9.718/98, ampliou indevidamente a base de cálculo das contribuições, pois estava em vigor o art. 195 da CF, e que a Emenda Constitucional 20/98 poderia dar guarida a ato inconstitucional.

Contesta a aplicação da penalidade qualificada, dizendo que as acusações que recaem sobre a requerente não passam de omissões de receitas e as divergências na escrituração, jamais podendo caracterizar evidente intuito de fraude, aduzindo que todos os tributos sobre a alegada receita omitida foram integralmente pagos.

Insurge-se contra a aplicação da taxa Selic para os juros de mora, dizendo-a própria para juros remuneratórios e não moratórios, não tendo sido instituída por lei como determina CTN.

A 2ª Turma de Julgamento da DRJ em Juiz de Fora julgou procedente, sendo assim ementado:

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS. Constatado que a empresa contabilizou receita de venda de combustível menor que a escriturada

no Livro de Movimentação de Combustível, está caracterizada a omissão de receita, de conformidade com art. 528 do RIR/99.

OMISSÃO DE RECEITAS - SUPRIMENTOS DE CAIXA. Se o contribuinte não logrou comprovar com documentação hábil e idônea a origem e a efetiva entrega de numerário, pelo sócio, ao caixa da empresa é procedente o lançamento

OUTRAS RECEITAS. Comprovado que as receitas contabilizadas não são da atividade da empresa e não sendo identificada sua origem, é pertinente o lançamento com fulcro no art. 521 do RIR/99.

Na peça recursal suscita violação da verdade material, alegando que divergência entre o Livro de Controle da Movimentação de Combustíveis (LMC) e a escrituração não (*sic*) caracteriza prova direta de omissão de receita, mas mero indício, não sendo lícito concluir apressadamente que o LCMC, que sequer está sujeito a registro, é o correto, devendo prevalecer os dados da escrituração comercial e fiscal. Acrescenta que não houve qualquer intimação para que fosse informada a origem ou natureza das diferenças constatadas, não sendo lícito presumir que não decoram da atividade normal da empresa.

Quanto aos valores recebidos de sócios, diz que a decisão não enfrentou as questões suscitadas na impugnação, e as reedita no recurso.

Quanto à tributação a título de "outras receitas", diz que além de ser indevidamente considerado que parte das receitas escrituradas não decorrem de sua atividade normal, é indevida a tributação de 100% das receitas. Chama atenção para equívoco da decisão, que leva a crer que houve tributação integral na hipótese em que os registros do LMC suplantaram os registros contábeis, quando na verdade a tributação integral ocorreu quanto às receitas representadas por excesso dos registros contábeis em relação aos registros no LMC. Alega que a tributação de 100% das receitas equivale a restabelecer a vigência dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, já revogados. Invoca jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Reedita as razões deduzidas na impugnação em oposição à exigência do PIS e da COFINS, à multa agravada e à taxa Selic para os juros de mora. ... (Grifos no original)

4. O Acórdão Recorrido foi assim ementado, na parte pertinente:

"IRPJ - OMISSÃO DE RECEITAS - REVENDA DE COMBUSTÍVEIS - As divergências apuradas através do cotejo das receitas de venda de combustíveis registradas no Livro de Saídas e essas mesmas receitas lançadas nos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC, configura omissão de receitas, por falta de registro de vendas.

IRPJ - LUCRO PRESUMIDO - OUTRAS RECEITAS - Não comprovado que as receitas não oriundas da venda de combustível não se incluem entre aquelas não passíveis de integrar a receita bruta, descabe acrescê-las integralmente ao lucro presumido. Assim, não é cabível a inclusão diretamente na base de cálculo do IRPJ, de valores contabilizados e declarados a maior do que aqueles registrados nos Livros de Movimentação de Combustíveis - LMC, sem qualquer investigação da origem das receitas declaradas.

..."

5. Seja o resultado do acórdão recorrido:

ACORDAM, os Membros da Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para **excluir da base de cálculo as importâncias tributadas a título de "outras receitas"** (item 2 do auto de infração do IRPJ), e **afastar a qualificação da multa de ofício**, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o conselheiro Antonio José Praga de Souza que propugnava pela **aplicação do percentual de 32% sobre os valores tributados a título de "outras receitas" e mantinha a aplicação da multa qualificada sobre esse item**, e apresenta declaração de voto.

6. Da leitura dos itens anteriores, constata-se que três matérias foram objeto da autuação, decisão de 1ª instância e da decisão recorrida:

- 1) omissão de receitas, no caso de contabilização de receita MENOR que a escriturada no Livro de Movimentação de Combustível (LMC);
- 2) outras receitas, no caso de contabilização de receita MAIOR que a escriturada no Livro de Movimentação de Combustível (LMC); e
- 3) omissão de receitas por suprimento de caixa.

6.1. Dessas matérias chega a esta Câmara Superior apenas a segunda, bem como a qualificação da multa.

7. A Recorrente defendeu o cabimento do Recurso Especial e apresentou as razões para a reforma do acórdão recorrido, nos seguintes termos:

DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

...

Por outro lado, ao excluir da base de cálculo as importâncias tributadas a título de 'outras receitas', bem como ao julgar que a multa, quanto a este item, deveria ser reduzida ao patamar de 75%, a e. Câmara *a quo* contrariou a lei, respectivamente, art.528, parágrafo único do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99 - base legal: art. 24, § 1º da Lei n.º 9.249/95) e, quanto à desqualificação da multa, artigo 44, II da Lei n.º 9.430, de 1996 (atual art. 44,I, c/c §1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), bem como a prova constante dos autos, restando, portanto, constatados os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

DA CONTRARIEDADE À LEI TRIBUTÁRIA E À EVIDÊNCIA DA PROVA

...

Durante o procedimento de fiscalização, comprovou-se que o contribuinte contabilizou como receitas oriundas da venda de combustível, tributadas no lucro presumido ao percentual de 1,6%, determinados valores de origem desconhecida, estranhos à atividade, os quais foram contabilizados a maior que os constantes no LMC - Livro de Movimentação de Combustíveis. Embora devidamente intimado, não logrou o sujeito passivo comprovar a origem do referido montante.

De aplicação ao caso em comento, confira-se o teor do art. 528, parágrafo único do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99 - base legal: art. 24, § 1º da Lei n.º 9.249/95):

...

O percentual a que se refere a norma acima, é, de certo, o constante do art.519, § 1º, III, do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99 - base legal: art. 15, § 1º da Lei n.º 9.249/95), a saber, 32% (trinta e dois por cento).

Neste ponto, convém ressaltar que a matéria tributável foi perfeitamente identificada pela auditoria fiscal, não lhe sendo imputável qualquer pecha. A mesma conclusão se deflui da análise da infração imputada ao contribuinte, pelo que, mantidos os mesmos critérios jurídicos do lançamento, como é o caso, nada há que impeça eventual ajuste no percentual aplicado, tanto mais quando se considera que tal não implica em agravamento da exigência.

...

Oportuno salientar que a doutrina relativa ao processo administrativo fiscal, acompanhada pela jurisprudência do Conselho de Contribuintes, sinaliza positivamente quanto à possibilidade de mero ajuste em percentuais aplicados no lançamento, mantidos os critérios jurídicos deste.

...

Em última análise, é cediço que a capitulação equivocada pela autoridade fiscal não legitima o cancelamento do lançamento ou de itens da tributação, ou sua improcedência, principalmente quando verificado que não houve qualquer prejuízo para a defesa do contribuinte. Na verdade, como é cediço, e de acordo com a reiterada jurisprudência do

Conselho de Contribuintes, o sujeito passivo se defende dos fatos, e não do "*enquadramento jurídico*".

No presente caso, conforme visto, a autuação descreveu de forma satisfatória a conduta imputada, não havendo qualquer dúvida sobre os fatos, tanto que a defesa apresentada pela recorrida condiz com a prática delituosa averiguada pelo fisco.

Dessa maneira, não é suporte para o cancelamento de tributação eventual impropriedade na indicação do enquadramento legal, ou mesmo a inclusão de artigo do Regulamento do Imposto de Renda sem pertinência direta com a matéria, quando a descrição fática constante do lançamento, ou seja, a matéria tributável, está perfeitamente delineada.

Assim, requer-se, desde já, a reforma da decisão *a quo*, para fazer prevalecer o entendimento esposado no voto divergente.

DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA

O v. acórdão ora recorrido, quanto ao item 2 do auto de infração do IRPJ, desqualificou a multa de ofício, o que resultou na negativa de vigência do artigo 44, inciso II, da Lei n.º 9.430/1996 (atual art. 44, I, c/c § 1º, da Lei n.º 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei n.º 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP n.º 351/2007), ...

...

Analisando detidamente os autos, a DRJ-JUIZ DE FORA-MG (fls. 141/154) entendeu pela manutenção da qualificação da multa por evidente intuito de fraude, posto ter restado caracterizado o dolo do sujeito passivo em razão da prática sistemática de inserção de elementos inexatos em sua contabilidade, mediante a contabilização de receitas estranhas à atividade como se dela fossem, visando à redução ou mesmo à supressão dos tributos devidos.

...

Destarte, conforme provam os documentos constantes dos autos, o sujeito passivo, repita-se, por sua ação firme, abusiva e sistemática, no sentido de inserir, em vários anos-calendário, elementos inexatos em sua contabilidade, que procuravam esconder o verdadeiro valor da obrigação tributária principal, demonstrou conduta consciente que procura e obtém determinado resultado: enriquecimento sem causa.

...

Tudo considerado, conclui-se que o(a) contribuinte:

i) praticou atividade ilícita comprovada, consistente na prática sistemática de, durante vários anos-calendário, inserir elementos inexatos em sua contabilidade, mediante a contabilização de receitas estranhas à atividade como se dela fossem, em conduta reiterada que reforça o intuito de fraude, motivo pelo qual foi devidamente aplicada pela fiscalização a multa de 150%;

ii) como resultado de sua conduta dolosa, houve evidente prejuízo ao erário;

iii) a conduta foi sempre resultado de sua vontade, livre e consciente, já que realizada de forma sistemática;

iv) a conduta realizada repetidamente demonstrou desprezo ao cumprimento da obrigação fiscal, ao princípio da solidariedade de matriz constitucional e ao dever legal de participação, indicando a intensidade do dolo.

Por todos os motivos expostos, deve ser mantida a qualificação da multa, posto que amparada nos comandos legais aplicáveis e justificada pelo contexto probante que instrui os presentes autos.

DO PEDIDO

Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, reformando-se o acórdão exarado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para reintegrar à base de cálculo as importâncias tributadas a título de "outras receitas" (item 2 do auto de infração do IRPJ) e restabelecer, quanto a este item, a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) por se ter configurado a ação fraudulenta, incidente, respectivamente, o art. 528, parágrafo único do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99 - base legal: art. 24, § 1º da Lei n.º 9.249/95) e, quanto a desqualificação da multa, o artigo 44, inciso

II, da Lei nº 9.430/96 (atual art. 44,1, c/c §1º, da Lei nº 9.430/96, conforme nova redação conferida pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, resultante da conversão da MP nº 351/2007)

8. Por meio do Despacho PRESI nº 101-222/2008 (fl.228), de 15/07/2008, o Presidente da 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes reconheceu a tempestividade e deu seguimento ao Recurso interposto pela Fazenda Nacional.

9. O contribuinte apresentou Contra-razões (fls.234/245) alegando intempestividade do Recurso Especial e, no mérito, defendeu-se do seguinte modo:

"... sustenta a Fazenda Nacional, com apoio na declaração de voto apresentada pelo i. Presidente, que a divergência encontrada pela fiscalização - do mero confronto entre a contabilidade da empresa e o LMC - caracteriza omissão de receita que, à luz do artigo 528, parágrafo único, do RIR/99, deveria ser tributada mediante a aplicação de 32% sobre estes valores.

Ainda de acordo com o recurso especial interposto, a tributação sobre 32% destes valores seria possível porque: (a) trata-se de verdadeira omissão de receita e (b) não importa em violação ao princípio da inalterabilidade do lançamento - art. 146, CTN.

No entanto, o recurso interposto pela Fazenda Nacional parte de premissas absolutamente equivocadas e, por óbvio, chega à conclusão descabida.

O primeiro equívoco cometido pela recorrente está no fato de admitir que os valores divergentes identificados pela fiscalização caracterizam uma omissão de receita a ser tributada mediante a aplicação de 32% sobre os valores identificados.

Do exame dos autos, não se verifica nada que possa levar a esta conclusão. Como bem destacou a e. Conselheira Relatora, o caso concreto não é de omissão de receita, "*mas de aplicação do coeficiente de presunção mais baixo para receitas cuja origem não está comprovada...*". Portanto, não se trata da descoberta de situação indicativa ou reveladora de omissão de receita, até porque a omissão de receita não é algo que se possa presumir, embora existam hipóteses de presunções legais e mesmo assim *iuris tantum*.

...

Como se vê, a Fazenda Nacional através de seu recurso especial, pretende equiparar a divergência de valores identificada entre a contabilidade e o LMC como uma de omissão de receita, mas a recorrente se esquece que a presunção é legal, ou seja, decorre de lei e que não se pode cobrar tributo com base em lei inexistente, tampouco com amparo em analogia, *ex vi* do artigo 150, I, da Constituição e do artigo 108, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Evidentemente, o valor apurado pela fiscalização não é receita omitida. Muito pelo contrário, trata-se de receita ostensiva, declarada e estampada na escrituração do recorrido.

De acordo com a Fazenda Nacional o equívoco cometido pela fiscalização estaria somente no fato de ter sido tributado 100% da "receita omitida", em desrespeito ao artigo 528, parágrafo único, do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 24, §1º, da Lei nº 9.249/95.

Porém, esquece-se a recorrente de que a aplicação do artigo 24, §1º, da Lei nº 9.249/95, parte de dois pressupostos, a saber: (a) haver omissão de receita e (b) não ser possível a identificação da atividade a que se refere esta mesma receita.

No caso dos autos, como já amplamente demonstrado, não se trata de omissão de receita, mas de divergência no percentual de presunção do lucro tributável. Portanto, não se

observa na hipótese vertente o primeiro pressuposto para a aplicação do artigo 24, § 1º, da Lei nº 9.249/95.

Mas além disso, o desinteresse da fiscalização em pesquisar a origem da "receita omitida" também não permite que seja atendido o segundo pressuposto legal. Aliás, como está bem destacado no acórdão recorrido, sequer é possível dizer se a chamada "receita omitida" tem origem operacional, ...

...

Em suma, é fácil perceber que o recurso da Fazenda Nacional peca por partir da premissa de que os valores divergentes entre o LMC e a contabilidade caracterizam receita omitida e, por consequência, é indevida a conclusão de que tais valores poderiam ser tributados mediante a aplicação de 32% como percentual de presunção do lucro tributável.

Também é evidente o erro na conclusão a que chega a recorrente no sentido de inexistir violação ao princípio da inalterabilidade do lançamento na aplicação do percentual de 32% sobre os valores identificados pela fiscalização.

Como já se viu, não se pode dar o tratamento de omissão de receita aos valores indicados como divergentes pela fiscalização. À míngua de expressa previsão legal, a presunção inexistente.

Mas ainda que assim não fosse - o que se admite apenas por hipótese - também há equívoco no recurso interposto naquilo em que admite a alteração da fundamentação legal da exigência já neste elevado patamar da atividade administrativa de apreciação do lançamento.

Diversamente do que sustenta a recorrente, a utilização do artigo 528, do RIR/99 no lugar do artigo 521 do Regulamento não caracteriza mera alteração na fundamentação legal, mas importa em verdadeira mudança dos motivos que levariam à manutenção da exigência fiscal.

Isto porque, a utilização do artigo 528, do RIR/99, como já enfatizado, parte da premissa de que houve uma omissão de receita, fato que não existe nestes autos.

Por consequência, a adoção deste dispositivo ou do artigo 24, § 1º, à hipótese dos autos importa em verdadeira alteração daquilo que foi objeto do lançamento de ofício. Neste caso, a adoção de novos dispositivos legais e/ou regulamentares para sustentar a exigência fiscal importarão em mudança não apenas da fundamentação legal da autuação, mas também em modificação dos pressupostos de fato que levaram à exigência dos tributos.

Assim, diversamente do que sustenta a recorrente, não se trata de mera adequação da matéria tributável, mas de verdadeira modificação daquilo que foi objeto do lançamento, tributando-se como omissão de receita algo que não foi omitido.

...

NADA JUSTIFICA A EXACERBAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Além de tudo o que já foi exposto, o recorrido também não pode deixar de levar ao conhecimento deste Colegiado e existência de inúmeros precedentes, além do próprio acórdão recorrido que rechaçam a aplicação da multa de ofício em 150% em situações como a dos autos.

Nunca é demais lembrar que a parcela do lançamento objeto do recurso especial decorreu de valores declarados pela empresa recorrida e ostensivamente escriturados em sua contabilidade. Portanto, na precisão das palavras da e. Relatora, "Não é razoável presumir a ocorrência de fraude quando se trata de exigência constituída a partir de simples confronto entre os livros fiscais da autuada."

No mesmo sentido já se manifestou a e. Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes em situação idêntica a dos autos:

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO. É entendimento assentado no E. Conselho de Contribuintes o de que não cabe a qualificação da multa de ofício quando a fiscalização obtém todos os elementos necessários à lavratura do lançamento mediante mero exame dos registros nos livros fiscais e contábeis do contribuinte. Recurso voluntário a que se dá parcial provimento. (Acórdão 103-22.671, sessão de 18/10/2006).

Como se vê, nada ampara a aplicação da multa de ofício em 150% na remota e improvável hipótese de ser mantida alguma parcela dos lançamentos, sendo o caso de prevalecer o entendimento pacificado neste Primeiro Conselho e expresso na Súmula 14:

Súmula 1ª CC nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.

10. É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

2. Quanto à preliminar de intempestividade do Recurso Especial, há que ser indeferida, pois a Fazenda Nacional tomou ciência do acórdão recorrido em 08/01/08 (fl.210), apresentando seu recurso em 18/01/2008 (fl.211), portanto, dentro do prazo regulamentar. Tendo sido atendidos os demais requisitos que oportunizam o recurso, dele conheço.

3. De início, delimito uma questão processual importante, qual seja, o escopo do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Como visto no item 5 do relatório, o acórdão recorrido exonerou: a) o tributo relativo a 'outras receitas', pois excluiu da base de cálculo as importâncias tributadas a este título (item 2 do auto de infração do IRPJ); e b) afastou a qualificação da multa de ofício em relação a todas as infrações, ou seja, tanto em relação a parte do tributo exonerada (outras receitas), quanto a parte do tributo mantida (omissão de receitas da atividade).

3.1. A desqualificação da multa de ofício sobre o todo fica claro tanto pela leitura do resultado do julgamento, como da conclusão do voto condutor, e ainda da leitura de trecho da declaração do voto divergente, do e. do Conselheiro Antônio José Praga de Souza:

Resultado do julgamento:

... dar provimento parcial ao recurso para **excluir da base de cálculo as importâncias tributadas a título de "outras receitas"** (item 2 do auto de infração do IRPJ), **e afastar a qualificação da multa de ofício**, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado

Conclusão do voto condutor:

Pelas razões declinadas, dou provimento parcial ao recurso para cancelar a exigência a título de "outras receitas" **e reduzir a multa para 75%.**

Trechos da declaração de voto divergente:

"...

No que tange a multa qualificada, no percentual de 150% acompanhei a Relatora quanto a sua exclusão dos demais itens tributados. Porém, especificamente quanto ao item 'outras receitas', entendo que a exasperação da penalidade deve ser mantida.

...

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para aplicar o percentual de presunção do lucro de 32% sobre os valores tributados a título de "Outras Receitas" e **manter a qualificação da multa de ofício apenas sobre os valores exigidos em face dessa infração.**"

3.2. Em momento algum do resultado do julgamento ou da conclusão do voto condutor há qualquer especificação de que a desqualificação tenha sido apenas em relação a parte do tributo exonerado, ao contrário, pelo fato de estar ao final da sentença e sem qualquer advérbio ou aposto que o limite, há que se entender que foi geral, alcançando também a infração de omissão de receita. Já a declaração do voto divergente foi expressa nesse sentido.

3.3. Pois bem, no Recurso Especial, a Fazenda Nacional, ao encampar toda a tese da declaração do voto divergente, acabou por **recorrer apenas** em relação a desqualificação da multa de ofício **relativa a parte do crédito tributário exonerada** (o tributo relativo a 'outras receitas'), **deixando de recorrer** em relação a desqualificação da multa de ofício **relativa a parte do crédito tributário mantido** (o tributo relativo a 'omissão de receitas'). É o que se constata das expressões constantes no Recurso Especial:

- a) no início (fl.212, primeiro parágrafo): "... e desqualificar a multa quanto a este item.";
- b) no tópico da Admissibilidade (fl. 212, quarto parágrafo): "... e mantinha a incidência da multa qualificada sobre esse item (declaração de voto).";
- c) também no tópico da Admissibilidade (fl.213, primeiro parágrafo): "..., bem como ao julgar a multa, quanto a este item, ...";
- d) no tópico da Qualificação da Multa (fl. 217, terceiro parágrafo): "O v. acórdão ora recorrido, quanto ao item 2 do auto de infração do IRPJ, desqualificou a multa de ofício, o que resultou na negativa de vigência do artigo 44, inciso II, da Lei nº. 9.430/1996 ..."
- e) no tópico do **Pedido** (fl.226, segundo parágrafo): "Ante o exposto, a União (Fazenda Nacional) requer seja conhecido e provido o presente recurso, reformando-se o acórdão exarado pela Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, para reintegrar à base de cálculo as importâncias tributadas a título de "outras receitas" (item 2 do auto de infração do IRPJ) e restabelecer, quanto a este item, a multa de 150% (cento e cinqüenta por cento)..."

3.4. Do exposto, conclui-se que, em razão da ausência de recurso da Fazenda Nacional, quanto a qualificação da multa para a parte do crédito tributário relativa a omissão de receita, a parte mantida pelo acórdão recorrido, não há litígio instaurado, estando definitivamente julgada e não sendo, conseqüentemente, objeto do presente julgamento.

4. Passo ao exame das provas e ao mérito, de forma a enfrentar a alegada contrariedade à evidência de prova. Consultando os Autos de Infração, constata-se que os enquadramentos legais utilizado pela autoridade fiscal foram: para a infração "Outras Receitas" do IRPJ, o **art. 521 do RIR/99** (fl.6), e os seguintes dispositivos (fl.30) para a infração "CSLL sobre receitas não operacionais": art. 2º c/ §§ da Lei nº 7.689/88; art. 19 da Lei nº 9.249/95; **art. 29, II, da Lei nº 9.430/96** e art. 6º da MP nº 1.858/99 e reedições. Transcrevo o art. 521 do RIR/99, caput:

Art. 521. Os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, **as demais receitas** e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo art. 519, serão acrescidos à base de cálculo de que trata este Subtítulo, para efeito de incidência do imposto e do adicional, observado o

disposto nos arts. 239 e 240 e no § 3º do art. 243, quando for o caso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, inciso II). (Grifei)

5. A respeito da infração em exame, durante o procedimento fiscal, a autoridade da Administração Tributária apenas tratou da mesma nos seguintes momentos:

a) no Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fls.67/68), onde **solicitou** o Livro de Movimentação de Combustíveis e os Livros Diário e Razão, ou na falta, o Livro Caixa, no qual deveria estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária;

b) no Termo de Solicitação de Esclarecimentos II (fl.70), onde intimou a: "**esclarecer por escrito e documentar as diferenças verificadas entre a receita bruta informada na declaração do IRPJ e aquela apurada nos Livros de Movimentação de Combustíveis referentes aos anos-calendário de 2001, 2002 e 2003**", conforme discriminado em quadro, fazendo observação de que "na receita bruta apurada no Livro LMC, foi adicionada à receita de serviços/produtos extraída da declaração IRPJ".

6. Conforme se verifica do trabalho fiscal, em momento algum, a autoridade fiscal questionou a natureza das receitas declaradas e contabilizadas a MAIOR do que no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), ou seja, não investigou a origem do excesso de receitas, nem tampouco perqueriu se essas se enquadravam como receitas brutas operacionais ou não operacionais, ou ainda se eram relativas à venda de produtos ou de serviços.

6.1. Apesar de não ter feito essas apurações, a autoridade lançadora assim se manifestou nos Autos de Infração e em seu relatório fiscal:

AUTOS DE INFRAÇÃO: 002- OUTRAS RECEITAS

Valor referente a OUTRAS RECEITAS, cuja origem não foi demonstrada pelo contribuinte e que **comprovadamente não são oriundas da venda de combustível, serviços e produtos**, acrescidas à base de cálculo do lucro presumido, sem aplicação de qualquer coeficiente, conforme descrito no Relatório Fiscal em anexo.

RELATÓRIO FISCAL : I - OUTRAS RECEITAS

I.1. Assim, para o primeiro caso, em que a receita declarada foi maior que a registrada no Livro de Movimentação de Combustível, **há de se concluir que se trata de uma receita de origem desconhecida**, que comprovadamente não provem da venda de combustível, **produtos ou serviços**.

I.2. São receitas que foram contabilizadas e declaradas ao Fisco, e que, para apuração do lucro presumido, e do imposto de renda pessoa jurídica, aplicou-se o menor coeficiente de 1,6 %, por se tratar, supostamente, de venda de combustível.

I.3. Não se duvida, portanto, da existência desta receita. **O que se questionou e não se comprovou, foi a sua origem**. Sendo o Livro de Movimentação de Combustível, uma prova robusta do valor da receita de venda de combustível do posto, **pode-se afirmar que não se trata de receita oriunda da venda de combustível, produtos ou serviços**.

I.4. São, portanto, OUTRAS RECEITAS, conforme descreve o artigo 521 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto 3.000/99, pertencente ao Capítulo II do Subtítulo IV, que trata do LUCRO PRESUMIDO:

...

I.5. Assim, **as demais receitas não compreendidas no conceito de receita bruta**, tais como as receitas financeiras (art. 373), as variações monetárias e cambiais ativas (arts. 375 e 378), os rendimentos de participações societárias (art. 379) e os resultados positivos da equivalência patrimonial (art. 384), entre outras, além dos resultados não operacionais (art. 418 e seguintes do RIR/1999), integrarão, pelo todo, o valor do lucro presumido, sem o efeito redutor dos coeficientes de presunção.

I.6. Desta forma, para os períodos - 1º., 2º., 3º. e 4º. trimestres de 2001, 2º. trimestre de 2002 e 2º. trimestre de 2003, tributou-se a diferença de receita apurada como "outras receitas", obviamente não se aplicando nenhum coeficiente para apuração do lucro presumido, uma vez que não se trata de receita de combustível, cujo coeficiente seria de 1, 6%.

6.2. A autoridade tributária poderia ter parado no termo combustível no itens I.1 e I.3 e na descrição da infração nos Autos, e, ao invés de dizer "há de se concluir" no item I.1 poderia dizer "presumo". E, quanto ao dito no item I.3 e na descrição da infração nos Autos, conforme visto no item 5, **na verdade** não se questionou, nem se deixou de comprovar ou nem comprovou, a origem dessas receitas.

7. Assim, andou bem a ilustre relatora Sandra Maria Faroni, ao entender, no acórdão recorrido, que:

A autoridade fiscal considerou que a diferença a maior entre as receitas contabilizadas declaradas ao Fisco e as registradas no LMC não teria sido originada da venda de combustíveis. Considerando que a empresa tinha apurado a base de cálculo do imposto com base no lucro presumido, a autoridade fiscal entendeu que a empresa utilizou indevidamente o coeficiente de 1,6%, e tributou integralmente o montante de receita sem correspondência no LMC, sem aplicar qualquer coeficiente de presunção.

Ocorre que esse procedimento da autoridade fiscal não tem fundamento da legislação.

De acordo com o art. 15 na Lei 9.249/95, a base de cálculo do imposto (lucro presumido) será determinada pela aplicação dos percentuais de 8%, 1,6%, 16% ou 32% sobre a receita bruta auferida no período. O percentual aplicável é definido segundo a atividade que gerou a receita..

Prevê, ainda, a lei, que no caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade...

...

É óbvio que o art. 25 da Lei 9.430/92, ao determinar a adição de "outras receitas" ao lucro presumido, está se referindo a receitas não alcançadas pelo no conceito de receita bruta operacional. **Cumprida a fiscalização aprofundar-se na investigação para certificar-se da origem das receitas que não estão registradas no LMC, de maneira a certificar-se que se trata de receitas não compreendidas no conceito de receita bruta operacional ou, se compreendidas, qual sua origem.** Havendo dúvida sobre a exatidão dos elementos em que se baseou o lançamento, a exigência não pode prosperar.

8. Portanto, o que deveria ter sido feito era intimar a empresa a comprovar, por meio da documentação que embasa a escrituração contábil, que essas receitas eram receitas brutas e receitas operacionais, e detalhar as atividades a que relacionadas, de forma a aplicar os arts. 15 e 20 da Lei nº 9.249, de 26/12/1995, aquele correspondente aos arts. 518 e 519 do RIR/99. E, caso não ficasse comprovado, desenhadrá-las como receitas brutas e como receitas operacionais e dar o tratamento adequado para outras receitas. A autoridade fiscal somente conseguiu desenhadrá-las como receita de venda de combustíveis, nada mais. Seguem os arts. 15 e 20 citados, *verbis*:

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

...

§ 2º No caso de atividades diversificadas será aplicado o percentual correspondente a cada atividade.

...

Art. 20. A partir de 1º de janeiro de 1996, a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário.

8.1. Conforme se percebe do *caput* do art. 15 citado, a regra geral é o percentual de 8% para a receita bruta. Os outros percentuais para determinação da base de cálculo do IRPJ são a exceção. Assim, não verificada exceção, há que se entender pela aplicação da regra geral. A situação é bem mais simples em se tratando da CSLL, pois existente apenas o percentual de 12% do art. 20 da Lei nº 9.249/1995 à época da autuação (no 2º trimestre de 2003, ainda não estava vigente a redação dada pelo art. 22 da Lei nº 10.684/2003); sendo, portanto, regra geral sem exceção.

8.2. Logo, em não tendo sido tomadas as providências anteriores, os enquadramentos dos autos de infração deveriam ter sido com base no *caput* do art. 15 e no art. 20, ambos da Lei nº 9.249/1995, que impõem a determinação das bases de cálculo do imposto e da contribuição por meio da aplicação dos percentuais de 8% e de 12%, respectivamente, sobre a receita bruta. Se tivesse sido assim, o crédito tributário estaria seguro. Mas, como não foi, há que se dar razão à decisão recorrida, "a exigência não pode prosperar".

9. Bem repassados os fatos e as provas, analiso a contrariedade à lei acusada pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional.

10. Como ficou bem claro no relatório, a Fazenda Nacional busca a reintegração às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL das importâncias tributadas a título de "outras receitas", defendendo que se enquadram como omissão de receitas de que trata o art. 528 do RIR/99 (este o artigo contrariado!), que reproduz o art. 24 da Lei nº 9.249/1995. Aqui os artigos citados:

Regulamento do Imposto de Renda de 1999:

Capítulo V - OMISSÃO DE RECEITA

Art. 528. Verificada omissão de receita, o montante omitido será computado para determinação da base de cálculo do imposto devido e do adicional, se for o caso,

no período de apuração correspondente, observado o disposto no art. 519 (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24).

Parágrafo único. No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela que corresponder o percentual mais elevado (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 24, § 1.º).

Lei n.º 9.249, de 26/12/1995:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

§ 1.º No caso de pessoa jurídica com atividades diversificadas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, não sendo possível a identificação da atividade a que se refere a receita omitida, esta será adicionada àquela a que corresponder o percentual mais elevado.

10.1. E, em função do parágrafo único do mesmo art. 528, o percentual para determinação da base de cálculo do imposto, quanto a estas receitas, seria o mais elevado (em função da impossibilidade de identificação da atividade a que se referem as receitas omitidas), qual seja, o de 32% (trinta e dois por cento), segundo o art. 15, §1º, III, da Lei n.º 9.249/95 e o art. 519, §1º, III, do RIR/99; devendo, conseqüentemente a base de cálculo ser reduzida de 100% (do art. 521 do RIR/99) para 32%¹.

10.2. Observa-se que a Fazenda Nacional, talvez por prever a fragilidade de eventual defesa pela manutenção da base de cálculo de 100%, resolveu "comprar as idéias" do solitário voto divergente, talvez por economia de esforços, quem sabe... Confira-se o que consta na peça jurídica:

Nos debates realizados durante o julgamento do presente recurso discordo do posicionamento da ilustre Conselheira quanto ao cancelamento da parcela da exigência relativa ao item "outras receitas".

Isso porque restou comprovado na auditoria fiscal que parte dos valores contabilizados pela contribuinte como receitas de venda de combustível, tributadas no lucro presumido ao percentual de 1,6%, não tem respaldo nas aquisições do produto, conforme registros no LMC (Livro de Movimentação de Combustível). A contribuinte foi devidamente intimada² em 15/04/2005, durante a auditoria fiscal, mas não comprovou que os valores apurados realmente seriam relativos a vendas de combustível.

A meu ver, ***tem razão à ilustre Relatora ao concluir que equivocou a fiscalização em tributar tais valores integralmente, sem aplicar o percentual do lucro presumido. Caberia ao fisco fazer prova de que se tratariam de receitas sujeitas à tributação integral, nos termos do art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Em verdade, ao dar esse tratamento a fiscalização presumiu que tais receitas não seriam da atividade da contribuinte***³. Inexiste previsão legal nesse sentido, logo, a fiscalização deveria aprofundar as investigações ou aplicar o disposto no parágrafo único do art. 528 do RIR/99

Ora, **se as receitas omitidas** devem ser tributadas com base no maior percentual de presunção (32%), **quando não identificada a origem, o mesmo tratamento deve ser dado aos valores contabilizados como receitas da atividade, sem a devida comprovação da origem.**

Como se vê, o equívoco da fiscalização foi apenas no percentual, ou seja, ao aplicar o dispositivo legal que dispõe sobre a determinação da base de cálculo. Não há qualquer erro na identificação da matéria tributável, muito menos na infração atribuída ao contribuinte.

¹ Ademais, a proposta foi superficial, pois não verificou que o art. 20 da Lei n.º 9.249/95 não previa, à época da autuação, esta alíquota para a CSLL.

² Esse intimação a que fez referência o Conselheiro é aquela de que tratei no item 5, b.

³ Até aqui esse parágrafo não precisa de reparos. DocId:32262526, Data de emissão: 24/08/2001

Assim, formei convicção de que o colegiado equivocou-se no cancelamento desse item da tributação; a base de cálculo deveria ter sido reduzida a 32% do valor da receita (subtraindo-se, ainda, o 1,6% já tributado pela contribuinte).

10.3. Como se percebe, há similaridade de fundamentos entre o Recurso Especial da Fazenda Nacional e a declaração de voto divergente, daí porque entendo ser útil fazer alguns comentários em relação a esta declaração de voto.

10.3.1. Ao final do terceiro parágrafo, há uma inusitada sugestão de alternativas mutuamente excludentes, quais sejam: aprofundar as investigações ou aplicar aos fatos o artigo de omissão de receita. Ora, o próprio art. 528 inicia sua redação asseverando "**verificada** omissão de receita"; a omissão de receita tem que ser verificada e não imaginada. Ademais, a subsunção de um fato a norma não é substitutivo a ausência de realização do trabalho fiscal.

10.3.2. O quarto parágrafo traz a seguinte mensagem: como as receitas omitidas são penalizadas em 32%, e ser receita omitida é "pior" do que ser receita contabilizada não oferecida à tributação; então, como o senso de justiça mostra que não posso penalizar as receitas contabilizadas mais gravemente do que as receitas omitidas, da forma que fizeram as fiscais, então devo reduzir a pena de 100% para 32%. Essa forma de decidir esbarra no art. 108 do CTN que prevê a aplicação da equidade, apenas quando não houver disposição expressa de lei, e somente depois da aplicação da analogia, dos princípios gerais de direito tributário e de direito público, e que proíbe, nos termos do seu §2º, o emprego da equidade quando resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

10.3.3. Não obstante discordar do que consta no quarto parágrafo na leitura do item 10.3.2, há de se concordar a sua outra mensagem que salta aos olhos: as receitas da atividade contabilizadas **não são** receitas omitidas! Daí então, é incoerente querer aplicar o art. 528 do RIR/99.

10.3.4. Ainda no parágrafo quarto percebe-se que o julgador embarcou na acusação fiscal de que não foi identificada a origem, de que não houve a devida comprovação da origem. Como se viu nos itens 4 a 8, a realidade dos autos é bem outra, essa origem sequer foi questionada.

10.4. Obviamente, **receitas contabilizadas**, ostensivamente escrituradas, **não são receitas omissas**: para ser omissa há que ter estado oculto e vir ser descoberto; se está oculto e não chega a ser descoberto, então não se sabe que esteve omissa (não porque não tenha estado, mas porque não se chegou a saber que estava); quanto a isso não é preciso se alongar em apontar maiores diferenciações; mas, para espantar qualquer dúvida nesse sentido, transcrevo a seção VIII do Capítulo I (Fiscalização do Imposto) do Título III do Livro 4 (Administração do Imposto) do RIR/99.

Seção VIII - Da Prova

Art. 923. **A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte** dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §1º).

Ônus da Prova

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §2º).

Inversão do Ônus da Prova

Art. 925. O disposto no artigo anterior não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao contribuinte o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, §3º).

10.4.1. Assim, se a contabilização de uma receita não fizer prova a favor de não ser caracterizada como omissão de receita, então, muito menos, a sua própria contabilização pode fazer prova para fins de autuação fiscal.

10.5. Também militando no sentido da improcedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional, o art. 146 do CTN veda o procedimento aqui proposto pela Fazenda Nacional com base na sugestão do voto divergente, qual seja o de introduzir modificação por meio de decisão administrativa no critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, *verbis*:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

10.5.1. A situação é de perfeita subsunção ao art. 146 do CTN, tendo em vista não se estar tratando de fato gerador posterior a decisão administrativa.

10.5.2. O voto divergente, no seu parágrafo sétimo, afirma que a "*correção de erro na determinação da base de cálculo, sobretudo quando se trata de aplicação de percentuais, não implica alteração do critério jurídico do lançamento, muito menos aperfeiçoamento do auto de infração*" e que "*trata-se de ajuste, que pode ser determinado pelo julgador quando não implicar em agravamento da exigência*".

10.5.2.1. Primeiramente, o art. 146 do CTN não excetua situações em que não há agravamento da exigência. Aqui impera o princípio "onde o legislador não diferencia, o intérprete não o pode fazê-lo" (*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*). Outra, o só fato de ter que se apelar para a atenuante, é uma demonstração de que se está frente a hipótese de alteração do critério jurídico do lançamento.

10.5.2.2. A proposta da Fazenda Nacional e do voto divergente se encaixa perfeitamente no art. 149 do CTN que trata da efetivação e da revisão do lançamento de ofício pela autoridade administrativa. A título de instrução, a autoridade administrativa citada no *caput* deste art. 149 é a autoridade lançadora e não o julgador (como bem esclarece o art. 145 do CTN, ao separar a alteração do lançamento decorrente do PAF - inciso I - do decorrente de iniciativa de ofício - inciso III). Portanto, não há como não reconhecer que atender o Recurso Especial seria revisão do lançamento.

10.5.3. Cito ainda precedentes administrativos que entenderam pelo impedimento de alterações no critério jurídico adotado no lançamento, sob pena de violação ao art. 146 do CTN, bastando citar os acórdãos que receberam as seguintes ementas:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA - Na apreciação de recurso especial de divergência a Câmara deve cingir-se à matéria de direito em litígio e de eventuais preliminares. Inadmissível o aperfeiçoamento ou inovação do lançamento, ainda que estes não importem em agravamento da exigência, mas caracterizam mudança de critérios jurídicos do lançamento. (Acórdão CSRF/01-04.535)

LANÇAMENTO - MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS - VEDAÇÃO. O disposto no art. 146 do CTN veda à administração tributária introduzir modificações, benéficas ou não ao contribuinte, em lançamentos inteiros, perfeitos e acabados, em homenagem à certeza e segurança das relações jurídicas. (Acórdão 101-92.978)

11. Quanto à multa qualificada, deixando de existir os lançamentos do IRPJ e da CSLL, questionados pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional, então não há mais que se aventar quanto à existência de multa, qualificada ou não qualificada. Assim, apesar da

empolgada defesa da Fazenda Nacional quanto à qualificação, esta esteve direcionada para o ponto mais fraco da autuação e a procuradoria, ao decidir adotar o voto divergente, acabou por perder o recurso em relação a omissão de receita mantida no acórdão recorrido, como visto no item 3 e seus respectivos subitens. Daí porque desnecessário ponderar em relação a contrariedade ao art. 44, II, da Lei nº 9430/96.

12. Faço ainda alguns comentários relativos aos lançamentos reflexos de PIS e COFINS.

12.1. Nos autos de infração dessas duas contribuições, as infrações apuradas não foram "Outras receitas" (até mesmo porque esse é um enquadramento específico para o IRPJ e a CSLL), mas sim "Falta/Insuficiência de recolhimento", pois tratam de receitas escrituradas, mas que não foram oferecidas à tributação do PIS e da COFINS. Verifica-se que aqui não há sequer discussão a respeito da base de cálculo restrita (apenas receitas operacionais) ou ampla (todas e quaisquer receitas) dessas contribuições, pois está-se a tratar de receitas operacionais.

12.2. Assim, na verdade, esses lançamentos não são reflexos, embora tenha sido reunidos em um único processo. Não obstante, o equívoco partiu da própria autoridade lançadora, ao enquadrá-los como "Lançamentos Decorrentes", no item VI de seu Relatório Fiscal. Os lançamentos que poderiam ser enquadrados como reflexos seriam os de omissão de receita, que deixaram de ser constituídos pela fiscalização (como se verifica da ausência dos mesmos nos Autos de Infração e de informação expressa à fl.50 do relatório fiscal de que não abrange o PIS e a COFINS).

12.3. A decisão de primeira instância, que manteve integralmente a autuação, embarcou na mesma confusão e reunindo-os, no voto, sob o título Processos Reflexos - PIS, COFINS e CSLL, assim se manifestou (fl.154): *"Frisamos que a autuação constante deste processo não cuida de falta de recolhimento da Cofins e do PIS, mas sim das contribuições incidentes sobre as outras receitas, estranhas a atividade de revenda de combustível"*. Afirmação esta em evidente desacordo com as infrações apontadas nos Autos de Infração que se expressam no sentido de falta/insuficiência de recolhimento.

12.4. O acórdão recorrido não aprofundou o estudo e, como exonerou o crédito tributário para a infração de "Outras Receitas" para o IRPJ e a CSLL, não se deteve a fim de não aplicar o mesmo entendimento ao PIS e a COFINS, por se tratar de infrações diferentes e, conseqüentemente, não configuração de reflexividade. É o que se deduz da ementa e do trecho do voto condutor abaixo transcritas:

Parte da ementa: *"TRIBUTAÇÃO DECORRENTE - CSLL - PIS - COFINS A solução dada ao litígio principal, relativo ao IRPJ, aplica-se aos litígios decorrentes, quanto à mesma matéria fática."*

Afirmação no voto condutor: *"Registro, inicialmente, que o decidido em relação ao IRPJ aplica-se, no que couber, às demais exações lançadas por decorrência."*

12.5. A Câmara *a quo* deveria ter identificado a situação e declinado competência, pois tais infrações do PIS e da COFINS não deveriam ter sido julgadas pelo 1ºCC, mas não foi o que ocorreu.

12.6. Não obstante, em seu recurso especial a Fazenda Nacional sequer menciona o PIS e a COFINS, ao que se conclui que essa matéria não foi recorrida para os Autos de Infração do PIS e da COFINS, então a matéria restará definitivamente julgada.

13. Por todo o exposto, voto por NEGAR provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional; mantendo a decisão recorrida.

14. É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

CÓPIA